

Luther.

Luther News Steuerrecht

AIFM-
Steueranpassungsgesetz
verabschiedet

9. Januar 2013

AIFM-Steueranpassungsgesetz verabschiedet

Hintergrund

Am 28. November 2013 beschloss der Bundestag im Eilverfahren das Gesetz zur Anpassung des Investmentsteuergesetzes und anderer Gesetze an das AIFM-Umsetzungsgesetz (AIFM-Steueranpassungsgesetz - AIFM-StAnpG). Direkt im Anschluss, am 29. November 2013, folgte die Verabschiedung durch den Bundesrat. Im Wesentlichen übernimmt das Gesetz die Regelungen des in der letzten Legislaturperiode im Vermittlungsausschuss gescheiterten Entwurfes.

Das AIFM-StAnpG enthält steuerrechtliche Änderungen, mit denen die aufsichtsrechtlichen Änderungen nachvollzogen werden, welche durch die Umsetzung der europäischen AIFM-Richtlinie (= die Alternative Investment Fund Manager-Richtlinie) durch das AIFM-Umsetzungsgesetz ausgelöst werden. Durch das AIFM-Umsetzungsgesetz wird das bisherige Investmentgesetz durch ein neues Kapitalanlagegesetzbuch (KAGB) ersetzt. Der Ersatz des Investmentgesetzes durch das KAGB hat zur Folge, dass diverse Gesetze, die bisher Bezug auf das Investmentgesetz genommen haben, nunmehr geändert werden mussten. Dazu gehört das Investmentsteuergesetz, das an das KAGB angepasst werden musste. Im Wesentlichen wurde dabei ein vom Aufsichtsrecht unabhängiger Begriff des Investmentfonds eingeführt und die Besteuerung von sog. Personen- und Kapitalinvestitionsgesellschaften geregelt.

Der Prozess des Gesetzgebungsverfahrens sah eigentlich einen Gleichlauf zwischen KAGB und AIFM-StAnpG vor, jedoch konnte in der vorangegangenen Legislaturperiode keine Einigung über die Einführung einer offenen Investmentkommanditgesellschaft (§15a InvStG), bzw. die Pauschalbesteuerung für sogenannte Kapital-Investitionsgesellschaften (§ 19 InvStG) erzielt werden. Für die Übergangszeit bis zur Einführung des Gesetzes ordnete daher das BMF mit dem Erlass vom 18. Juli 2013 die weitere Anwendung des InvStG in der am 21. Juli 2013 geltenden Fassung an.

Trotz der nun erzielten Einigung, sieht der Bundesrat weiterhin die Notwendigkeit die bisherigen Streitpunkte, die Einführung der offenen Investmentkommanditgesellschaft sowie die Pauschalbesteuerung bei Kapital-Investitionsgesellschaften zu prüfen (*Gesetzesbegründung zu § 19 InvStG – Ergänzender Regelungsbedarf*), so dass weitere Änderungen zu erwarten sind.

Steuerliche Abgrenzung von Investmentfonds und Investitionsgesellschaften

Das neue Investmentsteuergesetz in der Fassung des AIFM-StAnpG wird angewandt auf die in § 1 Abs. 2 und 3 KAGB genannten Investmentfonds, die als Organismen für die gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) den Vorgaben der Richtlinie 2009/65/EG (OGAW-Richtlinie) entsprechen oder Alternative Investmentfonds (AIF) im Sinne der Richtlinie 2011/61/EU darstellen, sowie auf Anteile an diesen Fonds. In § 1 Abs. 1 b InvStG in der Fassung des AIFM-StAnpG wird der Begriff des Investmentfonds definiert. Als Investmentfonds gelten OGAW sowie AIF, wenn sie die in § 1 Abs. 1 b InvStG beschriebenen Voraussetzungen (Anlagebestimmungen) erfüllen. OGAW und AIF, die die Anforderungen nicht erfüllen, sind als Investitionsgesellschaften zu qualifizieren (§ 1 Abs. 1 c InvStG). Innerhalb der Investitionsgesellschaften wurde eine neue Anlageform, die sogenannte Investmentkommanditgesellschaft (§ 15a InvStG) eingeführt, die den Zweck eines Pension Pooling Vehicles erfüllen soll.

Für Investmentfonds gilt weiterhin das im Grundsatz unveränderte privilegierte Besteuerungsregime des Investmentsteuergesetzes (also für OGAW und qualifizierende AIF). Für Investitionsgesellschaften gelten andere Regeln in Abhängigkeit davon ob es sich um eine Personen- oder Kapital-Investitionsgesellschaft handelt.

Im Vergleich zu den bisherigen formellen Anforderungen an ein Investmentvermögen sind für Investmentfonds nun kumulativ das Vorliegen einer Investmentaufsicht sowie die mindestens jährliche Rückgabemöglichkeit erforderlich. Sofern der OGAW oder AIF an einer Börse gehandelt werden, gilt die Anforderung an die jährliche Rückgabemöglichkeit als erfüllt (§ 1 Abs. 1b S.2 Nr. 1 und 2 InvStG).

Darüber hinaus wurden weitere Anpassungen der Anlagegrenzen vorgenommen, wonach insbesondere als Unternehmensbeteiligungen ausschließlich Beteiligungen an Kapitalgesellschaften erfasst werden. Vor dem Tag des Gesetzesbeschlusses durch den Bundestag erworbene Anteile an gewerblichen Personengesellschaften dürfen innerhalb der 20%-Grenze jedoch weiterhin gehalten werden (§ 1 Abs. 1b S. 2 Nr. 6 S. 3 InvStG, sowie *dazugehörige Gesetzesbegründung*). Des Weiteren wurde nun die Kreditaufnahme beschränkt, wodurch sich unter Umständen bspw. neu aufgelegte Hedge-Fonds nicht mehr als Investmentfonds qualifizieren können.

Besteuerung von Kapital- und Personeninvestitionsgesellschaften

AIFs (offen und geschlossen), die nicht die Voraussetzungen eines Investmentfonds im Sinne von § 1 Abs. 1 b InvStG erfüllen und rechtlich nicht als Personengesellschaft organisiert sind, werden zukünftig steuerlich als Kapitalinvestitionsgesellschaft im Sinne von § 19 InvStG behandelt. Erfasst werden hier unter anderem die Rechtsformen einer Kapitalgesellschaft (z.B. Luxemburger SICAV) aber auch Sondervermögen wie bspw. Luxemburger FCP. Für Kapital-Investitionsgesellschaften gelten besondere Regeln im Hinblick auf die Anwendung der Steuerbefreiung von Beteiligungserträgen bzw. Veräußerungsgewinnen aus solchen Beteiligungen. Die Regelungen des § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b KStG sollen für in Drittstaaten sitzende Kapitalinvestitionsgesellschaften nur dann greifen, wenn diese selbst im Sitzland einer Besteuerung von mindestens 15% unterliegen. Für die in der EU/EWR ansässigen Kapitalinvestitionsgesellschaften greift die 15%-Grenze nicht. Diese müssen im Sitzstaat zumindest der Ertragsbesteuerung für Kapitalgesellschaften unterliegen und nicht von ihr befreit sein. Anderenfalls wird die Gewährung der Steuerbefreiungen für Beteiligungserträge (§ 3 Nr. 40 EStG, § 8 b KStG) versagt, sodass alle Ausschüttungen aber auch Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an diesen Kapitalinvestitionsgesellschaften an deutsche Anleger voll steuerpflichtig sind. Entsprechend dem neuen § 19 Abs. 4 InvStG finden darüber hinaus die §§ 7 – 14 AStG Anwendung.

Investitionsgesellschaften in Form von Personengesellschaften werden gem. § 18 InvStG nach den allgemeinen steuerrechtlichen Regelungen besteuert. Die Vorschrift findet Anwendung auf Investitionsgesellschaften in der Rechtsform einer Investment-KG oder einer vergleichbaren ausländischen Rechtsform.

Bei mehrstufigen Fondsstrukturen kann das Investmentsteuergesetz einschließlich der §§ 18 und 19 InvStG und, falls das Investmentsteuergesetz nicht anwendbar ist, das AStG zur Anwendung kommen.

Regimewechsel

Bei einem Regimewechsel von einem Investmentfond in eine Investitionsgesellschaft hat die zuständige Finanzbehörde dies festzustellen (§ 1 Abs. 1 d InvStG). Nach Ablauf des Geschäftsjahres, in dem der Feststellungsbescheid unanfechtbar geworden ist, gilt der Investmentfonds für mindestens **drei Jahre** als Investitionsgesellschaft (Moratorium). Gemäß § 8 Abs. 8 InvStG gelten die Investmentanteile zum selbigen Zeitpunkt als veräußert und die Anteile an der Investitionsgesellschaft als angeschafft. Die festgesetzte Steuer aus dem Veräußerungsvorgang gilt allerdings bis zur tatsächlichen Veräußerung des Anteils als zinslos gestundet (§ 8 Abs. 8 S. 7 InvStG).

Für Spezialfonds würden die Regelungen für Investitionsgesellschaften (unter der Anwendung der Veräußerungsfiktion der Anteile mit Ablauf des vorangegangenen Geschäftsjahres) bereits in dem Jahr greifen, in dem gegen § 1 Abs. 1 b InvStG verstoßen wurde (§ 15 Abs. 3, § 16 S. 8 InvStG). Eine Stundung der Steuer ist derzeit nicht vorgesehen.

Eine Rückkehr in die Besteuerung als Investmentfonds bzw. die erstmalige Erfassung als Investmentfonds ist als Antragsverfahren unter Anwendung der Veräußerungsfiktion in § 20 InvStG geregelt. Die Besteuerung auf Anlegerebene richtet sich dabei nach der Rechtsform der Investitionsgesellschaft sowie dem steuerlichen Status des Anlegers. Die aus dem fingierten Veräußerungsvorgang der Anteile festgesetzte Steuer gilt bis zur tatsächlichen Veräußerung der Anteile als zinslos gestundet.

Übergangsregelung / Bestandsschutz

Das neue InvStG i. S. d. AIFM-StAnpG soll ab dem Tag nach der Verkündung am 23. Dezember 2013, also bereits im Jahr 2013 Anwendung finden .

Für die Zeit vom 22. Juli 2013 bis zum Tag der Verkündung des Gesetzes sollen weiterhin die Vorschriften des InvStG in der am 21. Juli 2013 geltenden Fassung Anwendung finden („InvStG a.F.“). Gemäß der Gesetzesbegründung soll dies auch für Investmentvermögen gelten, die nach dem 21. Juli 2013 aufgelegt werden, sofern sie die Voraussetzungen des InvStG a.F. erfüllen (*Gesetzesbegründung zu § 22 Absatz 1*).

Investmentvermögen, die aktuell unter das InvStG a.F. fallen und in den Folgejahren weiterhin dessen Bestimmungen erfüllen, nach dem neuen InvStG aber nicht mehr als Investmentfonds qualifizieren, sollen Bestandsschutz bis zum Ende des Geschäftsjahres, das nach dem 22. Juli 2016 endet haben. Investmentvermögen mit Geschäftsjahresende am 31. Dezember fallen daher bis inklusive 2016 in den Anwendungsbereich der Regelung.

Kein sog. Grandfathering besteht hingegen für Investmentstrukturen, die bislang überhaupt nicht vom Anwendungsbereich des InvStG erfasst waren. Sie sollten ab dem Datum des Inkrafttretens der Neuregelungen erstmals dem InvStG neu unterliegen.

Weitere wichtige Änderungen

Schuldenübertragung § 4 f EStG, § 5 Abs. 7 EStG

Infolge der neueren Rechtsprechung des BFH (I R 102/08, I R 72/10, IV R 43/09, I R 69/11, I R 28/11) drohten Steuerausfälle durch Hebung stiller Lasten bei nicht oder nur beschränkt passivierbaren Verbindlichkeiten. Gemäß BFH waren diese beim Erwerber keinem Passivierungsverbot unterworfen, sondern als ungewisse Verbindlichkeiten auszuweisen und von ihm auch an den nachfolgenden Bilanzstichtagen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit ihren Anschaffungskosten oder ihrem höheren Teilwert zu bewerten. Dementsprechend würde beim Erwerber, entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung, kein Erwerbsfolgegewinn entstehen.

Für Schuldübertragungen, Schuldbeiträge und Erfüllungsübernahmen wurden nun mit §§ 4f und § 5 Abs. 7 EStG Sonderregelungen geschaffen. Die erstere Vorschrift sieht beim Veräußerer bei der Hebung der stillen Lasten grundsätzlich eine Betriebsausgabenstreckung über 15 Jahre vor. Für den Erwerber hingegen sieht § 5 Abs. 7 EStG zu den auf die Übernahme folgenden Abschlussstichtagen die Anwendung der bisher beim Altschuldner geltenden Ansatzverbote, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalte vor. Ein sich hieraus ergebender Gewinn soll grundsätzlich mittels einer gewinnmindernden Rücklage auf 15 Jahre verteilt werden.

Die neuen gesetzlichen Regelungen zur steuerbilanziellen Behandlung der Verpflichtungsübernahme (§§ 4f und 5 Abs. 7 EStG) sind erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem Tag des Beschlusses des Bundestages am 28. November 2013 enden. Auf Antrag kann § 5 Abs. 7 EStG auch für frühere Wirtschaftsjahre angewendet werden. Für Verpflichtungen, welche vor dem 14. Dezember 2011 übernommen wurden, kann der sich ergebende Gewinn unter den Voraussetzungen des § 5 Abs. 7 S. 5 EStG auf bis zu 20 Jahre verteilt werden. (§ 52 Abs. 12c und 14a EStG).

FATCA - §117 c AO

Mit dem Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) haben die USA im Jahr 2010 ein Gesetz verabschiedet, dass die Besteuerung von US-Steuerpflichtigen im Ausland sicherstellen soll. Im Kern geht es darum, dass Finanzinstitutionen und ähnliche Organisationen dazu verpflichtet werden sollen, weltweit die Bestands- und Bewegungsdaten der Konten ihrer US-amerikanischen Kunden an die Steuerbehörde der USA zu melden.

Die Durchsetzung von FATCA erfolgt mithilfe von bilateralen Abkommen. Diese beinhalten die innerstaatlichen Meldepflichten, die durch einen auf Gegenseitigkeit beruhenden, automatischen Datenaustausch erfüllt werden.

Finanzinstitutionen und ähnliche Organisationen mit Sitz in Ländern, die diese FATCA-Abkommen nicht unterzeichnen, werden Zahlungen aus den USA ab dem 01. Juli 2014 nur noch nach Abzug einer Quellensteuer i.H.v. 30% erhalten. Das deutsche FATCA-Abkommen (Abkommen zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten und hinsichtlich der als Gesetz über die Steuerehrlichkeit bezüglich Auslandskonten bekannten US-amerikanischen Informations- und Meldebestimmungen) wurde am 31. Mai 2013 unterzeichnet und bereits am 16.10.2013 trat das deutsche Zustimmungsgesetz zum FATCA-Abkommen in Kraft.

Mit dem neuen § 117c AO wurde nun eine gesetzliche Grundlage für die Verordnungsermächtigung zur Umsetzung dieses FATCA-Abkommens mit den USA geschaffen. In dieser Rechtsverordnung sind die genauen Regelungen über die Erhebung der Daten, ihre Übermittlung an das Bundeszentralamt für Steuern und die Weiterleitung an die zuständige ausländische Behörde noch zu treffen.

Die Übermittlung der Daten soll ohne vorherige Anhörung des Steuerpflichtigen erfolgen und das Bankgeheimnis soll durch Ausschluss des § 30a Abs. 2 und 3 AO zurück gedrängt werden. Um den deutschen Finanzbehörden entsprechende Ermittlungsmaßnahmen bereit zu stellen, sollen die Vorschriften zur Außenprüfung sinngemäß Anwendung finden und es soll in § 379 Abs. 2 Nr. 1b AO ein neuer Ordnungswidrigkeitentatbestand geschaffen werden.

FATCA bedeutet eine weitere erhebliche Entdeckungsfahr für Steuerflüchtlinge aus den USA. Doch das o.g. Abkommen hat nicht nur für den Informationsaustausch mit den USA Bedeutung. Deutschland, Frankreich, Großbritannien, Italien und Spanien haben bereits im April 2013 anlässlich des informellen EU-Finanzminister-Treffens angekündigt, einen Informationsaustausch zwischen ihren Staaten vorzubereiten, wie er auch Gegenstand des FATCA-Abkommens ist. Die weitere Entwicklung bleibt hier somit abzuwarten.

Peter Fabry

Luther Rechtsanwalts-gesellschaft mbH
München
Telefon: +49 89 23714 24780
peter.fabry@luther-lawfirm.com

Katarzyna Kaluzna

Luther Rechtsanwalts-gesellschaft mbH
Frankfurt
Telefon: +49 69 27229 24736
katarzyna.kaluzna@luther-lawfirm.com

Die Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH berät in allen Bereichen des Wirtschaftsrechts. Zu den Mandanten zählen mittelständische und große Unternehmen sowie die öffentliche Hand. Die Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH ist das deutsche Mitglied von Taxand, einem weltweiten Zusammenschluss unabhängiger Steuerberatungsgesellschaften.

Die Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH ist nach dem Qualitätsstandard ISO 9001 zertifiziert.

Berlin, Dresden, Düsseldorf, Essen, Frankfurt a. M., Hamburg, Hannover, Köln, Leipzig, München, Stuttgart
Brüssel, Budapest, London, Luxemburg, Shanghai, Singapur

Ihren Ansprechpartner finden Sie auf www.luther-lawfirm.com.

Auf den Punkt. Luther.

